

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., junio tres (03) de dos mil quince (2015)**

**Referencia:** Acción de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 54001-23-31-000-2009-00204-01 (19312)  
**Demandante:** Transportes Puerto Santander S.A. –TRASAN S.A.  
**Demandado:** Nación – U.A.E. Dian

**Temas:** Beneficio de auditoría. Facultad de fiscalización de la DIAN. Valor probatorio de la contabilidad. Mayor valor a pagar.

### **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad Transportes Puerto Santander S.A. –en adelante TRASAN-, parte demandante del proceso, contra la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

### **ANTECEDENTES**

#### **1. Hechos de la demanda**

1.1.- El 1º de abril de 2004, TRASAN presentó la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2003, con un saldo a pagar de \$70.885.000, que canceló de manera oportuna.

1.2.- El 4 de abril de 2005, acogiéndose al beneficio de auditoría consagrado en el artículo 28 de la Ley 863 de 2003, TRASAN presentó la declaración de renta por el año gravable 2004, en la que determinó el impuesto a pagar en la suma de \$306.856.000, que canceló, igualmente, de manera oportuna.

1.3.- En virtud de una denuncia presentada contra TRASAN por evasión de impuestos, el Comité de Denuncias de la DIAN Cúcuta, determinó iniciar investigación por el año 2004 por el programa de denuncia de terceros y continuar con el trámite de la investigación por el año 2003, tal como consta en el acta No. 003 del 24 de junio de 2005.

Fue así como con auto de apertura No. 070632005001314 del 7 de julio de 2005, la DIAN inició investigación tributaria por el impuesto de renta del año gravable 2004, con el fin de verificar la realidad económica, establecer bases gravables, determinar la existencia de hechos gravados y verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

1.4.- El 30 de septiembre de 2005, se le notificó a TRASAN el Emplazamiento para Corregir No. 070632005000006 del 29 de septiembre de ese año.

Como respuesta al emplazamiento, TRASAN solicitó el archivo de la investigación en vista de que la declaración de renta cuestionada se encontraba en firme por el beneficio de auditoría, ya que dicha investigación no podía iniciarse por una denuncia de terceros, sino, únicamente, por una selección basada en programas de computador, en virtud de lo dispuesto en el artículo 689 del Estatuto Tributario.

1.5.- El 10 de noviembre de 2005, fueron notificadas en la oficina de TRASAN las resoluciones No. 10568 del 9 de noviembre y No. 011 del 10 de noviembre de ese año, por las que se ordenó una diligencia de registro. En desarrollo de dicha diligencia, la DIAN recaudó documentos contables y privados de la sociedad.

1.6.- La DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 070632007000015 del 3 de mayo de 2007, notificado por correo el 8 de mayo de 2007.

El 3 de agosto de 2007, dentro del término legal, TRASAN dio respuesta al requerimiento, para lo cual señaló que: i) la declaración por el impuesto de renta por el año 2004 se encontraba en firme en virtud del beneficio de auditoría, ii) las

pruebas recaudadas con ocasión de la diligencia de registro eran nulas por violación al debido proceso y, iii) no existía fundamento legal para determinar un mayor valor a pagar por concepto de impuesto de renta por el año 2004.

1.7.- Mediante la Resolución de Liquidación Oficial No. 70642008000001 del 17 de enero de 2008, la DIAN modificó la liquidación privada y determinó el impuesto a pagar en la suma de \$1.631.888.000 e impuso sanciones por valor de \$1.927.664.000, para un total a pagar de \$3.559.552.000.

Contra dicho acto TRASAN interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto de manera desfavorable a sus pretensiones mediante la Resolución No. 900022 del 10 de febrero de 2009.

## **2. Pretensiones**

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

### **“DECLARATIVAS**

**PRIMERA:** Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) *REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA SOCIEDADES No. 070632007000015 DEL 3 DE MAYO DE 2007, emanada de la entonces División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cúcuta;* 2) *RESOLUCIÓN LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES No. 070642008000001 DEL 17 DE ENERO DE 2008, emanada de la entonces División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cúcuta;* 3) *RESOLUCIÓN No. 900022 DE FECHA 10 DE FEBRERO DE 2009, emanada de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dian.*

**SEGUNDA:** Que, se declare la nulidad de los antecedentes administrativos de los actos atacados, expediente DT-2004-2005-001314.

**TERCERA:** Que, como consecuencia de las anteriores pretensiones se confirme la declaración privada de impuesto de renta No. 2360001205071 de fecha 04-04-05, correspondiente al año gravable 2004, por el impuesto de renta y complementarios presentada por TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A., TRANS S.A, con NIT 890.502.669-0.

### **CONDENATORIAS**

**PRIMERA:** Que, a título de Restablecimiento del Derecho se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A., TRANS S.A, con NIT 890.502.669-0, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

**SEGUNDA:** Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar a TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A., TRANS S.A, con NIT 890.502.669-0, el monto correspondiente a la pérdida (sic) del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo (sic) su fallo respectivo.

**TERCERA:** Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo (Modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1.998).

**CUARTA:** Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dinero liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

**QUINTA:** Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias (sic) conforme a lo establecido en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.”

### **3. Normas violadas y concepto de la violación**

Para TRASAN, los actos administrativos demandados son nulos por vulnerar los artículos 2, 4, 6, 29, 51, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución, 3 y 84 del Código Contencioso Administrativo, 615, 616, 617, 618, 689, 689-1, 720, 722, 742 y 779-1 y ss. del Estatuto Tributario.

Como fundamentos de la demanda expone los cargos que se pasan a resumir.

### **3.1.- La declaración privada del impuesto de renta por el año 2004 adquirió firmeza en virtud del beneficio de auditoría.**

TRASAN goza del beneficio de auditoría porque: i) la declaración por el año gravable se presentó en forma oportuna y debida, ii) el impuesto neto sobre la renta de la declaración del año 2003 fue superior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes, iii) el impuesto neto a pagar en el año 2004 se incrementó cuatro veces la inflación causada en el año 2004, iv) el pago del impuesto se realizó en el plazo señalado por el Gobierno Nacional, v) la sociedad no goza de beneficios tributarios en razón de su ubicación, vi) en la declaración de renta de 2004 no se hizo uso del beneficio de deducción especial por inversión en activos fijos productivos de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vii) en la declaración de renta de 2004 no se hizo uso del beneficio tributario de compensación de pérdidas de que trata el artículo 147 del Estatuto Tributario, viii) en la declaración de renta de 2004 no se determinó una pérdida líquida del ejercicio y, ix) en la declaración de renta de 2004 no se reportó retención en la fuente.

En virtud de dicho beneficio, conforme lo disponen los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003, la declaración privada del impuesto al patrimonio por el año 2004 adquirió firmeza a los seis meses de presentada, esto es, el 4 de octubre de 2005, y sólo podía ser seleccionada para fiscalización por programas de computador.

Así las cosas, el emplazamiento para corregir del 29 de septiembre de 2005 no interrumpió el término de firmeza de la declaración privada, porque no se profirió en una investigación iniciada por una selección basada en programas de computador, sino por una investigación iniciada como consecuencia de la decisión del Comité de Denuncias, lo que desconoce el debido proceso y el beneficio de auditoría al que tenía derecho la sociedad demandante.

No puede desconocerse que la Corte Constitucional en la Sentencia C-992 de 2001 manifestó que *“como un mecanismo para estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el legislador estableció que, como contraprestación al aumento de la tributación por parte del contribuyente, se aplicarán unas iniciativas*

*a la facultad de modificación del impuesto por parte de la administración, consistentes en la reducción a 12 meses del plazo para la firmeza de la liquidación privada y la garantía de que la selección para investigación con miras a realizar una liquidación de revisión, será efectuada por programas de computador*<sup>1</sup> (Resaltos originales).

**3.2.- Las pruebas recaudadas en la diligencia de registro son nulas por violación del debido proceso.**

Las resoluciones No. 10568 del 9 de noviembre y No. 011 del 10 de noviembre de ese año, por las cuales se ordenó la diligencia de registro adolecen de falsa y falta de motivación, por lo que las pruebas recaudadas en dicha diligencia son nulas por violación del debido proceso y no deben ser tenidas en cuenta para la liquidación oficial del impuesto.

Por tal razón, TRASAN interpuso demanda contra dichas resoluciones, que cursa ante el Tribunal Administrativo de Norte de Santander en el proceso con radicado 54001-23-31-000-2008-00231-00.

**3.3.- No existe fundamento legal para determinar un mayor valor a pagar por el impuesto de renta del año 2004.**

La DIAN, en la liquidación oficial de renta, no hace un análisis serio del material probatorio sino que adiciona los ingresos con fundamento en una errada interpretación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, multiplicando el número de vehículos existentes por el valor de una planilla, lo que desconoce el hecho de que no todos los días el mismo número de vehículos cancelan dicha planilla.

**3.4.- Existen errores de tipo contable en la diligencia practicada por la División de Fiscalización que inciden en la determinación del mayor valor a pagar.**

---

<sup>1</sup> Cita realizada por el apoderado de la sociedad demandante en el folio 21.

La DIAN, con fundamento en los cruces de información con las autoridades de tránsito, determinó el parque automotor de TRASAN y, con base en el número de vehículos establecidos, liquidó los ingresos obtenidos por la sociedad por venta de planillas de rutas urbanas, metropolitanas y nacionales. No obstante, en dicha liquidación cometió dos errores:

3.4.1.- La DIAN aplicó una presunción de ingresos que no está contemplada en la normativa tributaria, lo que vulnera los artículos 742 y 756 y ss. del Estatuto Tributario.

Determinar los ingresos percibidos por TRASAN multiplicando el número de vehículos por el valor de las planillas diarias, desconoce el hecho de que los vehículos no trabajan todos los días del año.

Por eso, se solicitó *“una verdadera inspección contable para determinar el valor real de los ingresos”*, sobre la que la Administración no hizo pronunciamiento alguno.

3.4.2.- La DIAN violó el principio de equidad y justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, toda vez que cometió errores al realizar las operaciones aritméticas.

Es un hecho aceptado por la DIAN que el valor de la planilla para la ruta Puerto Santander y Nacional era de \$20.000 entre el 1º de enero y el 1º de febrero de 2004 y, que a partir del 2 de febrero de ese año, el valor de la planilla fue de \$21.000. Igualmente, es conocido el número de vehículos que tomó la Administración como base para hacer la liquidación, que aparece en la columna vehículos del siguiente cuadro (fl. 29):

MES	RUTA NACIONAL			TOTAL NACIONAL	REAL DÍA	INGRESO REAL	DIFERENCIA
	VEHIC	PTP SDER	OTRAS				
ENERO	138	36.456.000	155.340.500	191.796.500	2.760.000	85.560.000	106.236.500
FEBRERO	142	34.104.000	110.445.000	144.549.000	2.982.000	86.478.000	58.071.000
MARZO	144	36.456.000	98.433.700	134.889.700	3.024.000	93.744.000	41.145.700
ABRIL	144	35.280.000	120.544.000	155.824.000	3.024.000	90.720.000	65.104.000
MAYO	144	36.456.000	104.388.600	140.844.600	3.024.000	93.744.000	47.100.600
JUNIO	149	35.280.000	110.855.000	146.135.000	3.129.000	93.870.000	52.265.000
JULIO	150	36.456.000	156.060.000	192.516.000	3.150.000	97.650.000	94.866.000
AGOSTO	150	36.456.000	119.129.000	155.585.000	3.150.000	97.650.000	57.935.000
SEPTIEMBRE	150	35.280.000	98.645.000	133.925.000	3.150.000	94.500.000	39.425.000
OCTUBRE	153	36.456.600	116.797.000	153.253.000	3.213.000	99.603.000	53.650.000
NOVIEMBRE	157	35.280.000	104.732.000	140.012.000	3.297.000	98.910.000	41.102.000
DICIEMBRE	158	36.456.000	186.727.500	223.183.500	3.318.000	102.858.000	120.325.500
<b>TOTAL</b>		<b>430.416.000</b>	<b>1.482.067.300</b>	<b>1.912.513.3000</b>			<b>777.226.300</b>

De la relación hecha en el cuadro anterior, se pueden apreciar los errores aritméticos en los que incurre la DIAN al liquidar los ingresos de la sociedad.

Para realizarlo, *“tomo el número de vehículos de cada mes, por ejemplo mayo (144), si acepto para efectos del ejercicio que esos vehículos trabajan todos el mismo día y las planillas son a \$21.000, tendré que 144 multiplicado por \$21.000 me da el ingreso real de un día \$3.024.000, ahora bien, como mayo tiene 31 días y suponemos que los buses en su totalidad trabajan los 31 días, el ingreso del mes será igual al ingreso real diario \$3.024.000 multiplicado por 31 días, y tendremos que el ingreso del mes es del orden de \$93.744.000 y no los \$144.844.600 (sic) determinados en la RESOLUCIÓN LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES No. 070642008000001 DEL 17 DE ENERO DE 2008 Y TENDREMOS UNA DIFERENCIA A FAVOR DE MI REPRESENTADA POR ESTE MES del orden de los \$47.100.600 y así ocurre con el resto de los meses del año en la ruta nacional, para lo cual reitero respetuosamente mi petición de que se realice el cálculo y podrán determinar que sólo por la venta de planillas en la ruta nacional se está liquidando de más como ingresos \$777.226.300, los cuales inciden en la determinación del Impuesto y la correspondiente sanción por inexactitud”* (fl. 29).

La DIAN también incurre en errores cuando toma un número de vehículos totalmente diferente al usado para calcular los ingresos, con el fin de determinar el valor del fondo de reposición y los gastos por responsabilidad civil, tal como da cuenta el siguiente cuadro (fl. 30):

MES	VEHICULOS PARA DETERMINAR INGRESOS	VEHICULOS PARA DETERMINAR FONDO DE REPOSICIÓN	VEHICULOS PARA DETERMINAR RESPONSABILIDAD CIVIL
ENERO	694	694	612
FEBRERO	698	698	612
MARZO	700	700	612
ABRIL	701	701	613
MAYO	701	701	613
JUNIO	706	706	613
JULIO	703	703	609
AGOSTO	705	705	611
SEPTIEMBRE	705	705	611
OCTUBRE	708	708	611
NOVIEMBRE	712	712	611
DICIEMBRE	713	713	611

Es necesario aclarar que a pesar de que no se presentan diferencias en el número de vehículos utilizados para determinar los ingresos y el fondo de reposición, *“la diferencia se presenta con el cálculo de valores correspondiente al fondo de reposición, donde por ejemplo en el mes de Enero la DIAN, toma para el fondo de reposición 694 vehículos por un valor de 16.889.215 y no aplica el correcto que sería 421.514.000 (sic) que se obtiene al multiplicar 694 vehículos por \$1.000 del valor del fondo por 31 días del mes de enero”*.

La DIAN igualmente adiciona ingresos por valor de \$69.776.000 que fueron tomados de la cuenta CARTERA/CARTERA/AJUSTE.DBF, bajo el argumento de que no están incluidos en el fondo de reposición, *“cuando, por el contrario, esta cuenta de cartera, es decir, por cobrar, corresponde a los valores que la empresa debe aportar al fondo de reposición por vehículos que no trabajan en un día determinado”*.

Adicionalmente, en la liquidación oficial se desconoció el artículo 26 del Estatuto Tributario ya que se determinaron los ingresos sobre valores netos.

#### **4. Oposición**

La U.A.E. DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que pasan a resumirse:

##### **4.1.- Sobre la firmeza de la declaración privada**

El beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, consiste en disminuir el término de firmeza de las declaraciones privadas consagrado en el artículo 714 ibídem, para aquellos contribuyentes que incrementen su impuesto neto de renta en relación con el año gravable anterior, en los porcentajes establecidos en la mencionada norma.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario no consagra, como lo entiende la sociedad demandante, que el beneficio de auditoría comprenda, también, el hecho de que sólo se pueda iniciar una investigación tributaria por la selección hecha por un programa de computador.

En otras palabras, si bien es cierto que en el caso objeto de discusión la investigación iniciada a TRASAN no proviene de una selección basada en programas de computador, también lo es que el Gobierno no ha reglamentado esa forma de selección, según lo dispuso el artículo 689 ibídem, lo que no implica que quien se acoja al beneficio de auditoría no pueda ser investigado por ningún motivo.

El beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, es independiente del consagrado en el artículo 689 de ese ordenamiento, *“ya que el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689 se implementa en uso de una facultad potestativa del gobierno nacional, el cual debe señalar las condiciones para acogerse a él, mediante reglamentos, condiciones que tienen que ver no solo con el nivel de tributación, sino con la información que deben presentar los contribuyentes, y desde el año 1985, el gobierno no hace uso de esa facultad. Ahora bien, el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1, nace por imperio de la Ley”*.

La Administración puede seleccionar a los contribuyentes para ser investigados y, como consecuencia de eso, proferir dentro de los 6, 12 o 18 meses, según se trate, el correspondiente emplazamiento para corregir, que interrumpe el beneficio de auditoría y, por ende, la firmeza de la declaración privada, como ocurrió en el caso concreto.

#### **4.2.- Sobre las pruebas recaudadas en las diligencias de registro**

Los actos proferidos por la DIAN en el trámite administrativo, se fundamentan en las normas que regulan la materia y se encuentran debidamente motivados, por lo que no puede hablarse de violación al debido proceso y, mucho menos, de la nulidad de las pruebas recaudadas.

La diligencia de registro se fundamentó en los indicios que tenía la Administración sobre la evasión de impuestos por parte de la sociedad demandante y sobre las irregularidades de carácter económico que afectaban su comportamiento tributario, conforme con lo dispuesto en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

#### **4.3.- Sobre el fundamento para determinar el mayor valor a pagar**

Los actos proferidos por la DIAN, se fundamentan en hechos debidamente probados por los medios de prueba señalados por las leyes tributarias y normas concordantes, conforme lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario.

TRASAN discute algunos hechos, pero no aporta las pruebas que desvirtúen los planteamientos de la Administración. En el trámite administrativo se limitó a solicitar una inspección contable, que se consideró inconducente por cuanto *“en desarrollo de la investigación realizada por la División de Fiscalización se realizaron tanto la inspección contable como tributaria donde se determinó que la sociedad **no registra la totalidad de los ingresos dentro de su contabilidad**”* (Negrillas propias).

#### **4.4.- Sobre los errores de tipo contable**

No es cierto que para calcular los ingresos de TRASAN la DIAN se fundamentó en una presunción inexistente. Los ingresos se adicionaron en virtud de un derecho que la sociedad tiene para con los propietarios de los vehículos vinculados.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que TRASAN tiene por objeto social prestar el servicio público de transporte automotor en todas las rutas debidamente autorizadas, para lo que vincula al parque automotor, vehículos de propiedad de terceros a través de un *“contrato de vinculación”*, en virtud del cual el vinculado se obliga a pagar a la sociedad *“diariamente una cuota de coparticipación, cuyo valor será fijado anualmente por la junta directiva de la Empresa”*.

El artículo 15 de la Ley 688 de 2001 consagra que los propietarios de los vehículos de servicio público de transporte colectivo de pasajeros de radio de acción metropolitano y urbano están obligados a entregar diariamente, ya sea a la empresa en la que tienen afiliado el vehículo o directamente al Fondo de Reposición, el porcentaje del producido diario correspondiente a la recuperación de capital del día anterior.

Por tal razón, todos los vehículos vinculados a TRASAN pagan diariamente la cuota de coparticipación. A la sociedad demandante le asiste el derecho de exigir

a cada uno de sus vinculados la cuota diaria de acuerdo con la obligación contractual, motivo por el cual los ingresos que debió causar TRASAN por este concepto, son el resultado de multiplicar el número de vehículos vinculados, que son los que realizan aportes al fondo de reposición por el valor de la cuota de participación.

De otro lado, debe advertirse que el apoderado de la sociedad demandante realiza un cuadro tomando como base algunos datos y valores consignados en los cuadros realizados por la Administración, para concluir algunas operaciones matemáticas acomodadas a su consideración, que no corresponden a los hechos planteados en el proceso de determinación y discusión del impuesto.

La sociedad, por el año gravable 2004, debió causar ingresos de acuerdo con el número de vehículos vinculados a la empresa para prestar el servicio público de transporte de pasajeros, y conforme con el valor de las planillas que por ese año estableció su Junta Directiva.

*Las glosas planteadas en la demanda no están llamadas a prosperar, “pues si bien el apoderado del accionante se ha preocupado por hacer relaciones para justificar las operaciones causadas, lo cierto es que ni con ocasión a la respuesta del requerimiento especial, ni mucho menos con ocasión del recurso ha aportado pruebas que permitan establecer o desvirtuar los planteamientos de la Administración”.*

## **SENTENCIA APELADA**

En la sentencia del 24 de noviembre de 2011, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda. Como fundamentos de su decisión, expuso:

### **1.- Sobre la firmeza de la declaración privada**

El beneficio de auditoría se encuentra consagrado en los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, son disposiciones diferentes.

El primero, prevé una facultad del Ejecutivo para reglamentar el beneficio de auditoría en aras de estimular el cumplimiento voluntario de todas las obligaciones tributarias, en virtud del cual se les garantiza a los contribuyentes que incrementen su tributación, *“que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador”*.

El segundo, es la consagración legislativa de una figura especial de firmeza de las declaraciones tributarias, en aras de impulsar específicamente el incremento de la declaración y pago del impuesto sobre la renta y complementarios. En otras palabras, el beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 tiene relación con la firmeza anticipada de las declaraciones privadas, pero no con la garantía de selección sistematizada de la fiscalización de las mismas.

Por tal razón, el procedimiento administrativo objeto del debate sí podía iniciarse con fundamento en una denuncia de terceros, *“hecho este que no vicia de nulidad los actos administrativos demandados, y que conlleva a concluir que el emplazamiento para corregir No. 070632005000006 de fecha 29 de septiembre de 2005, si interrumpió la firmeza de la declaración de impuesto de renta No. 236001205071 del 4 de abril de 2005 rendida por TRASAN S.A., puesto que el “beneficio de auditoría” al cual se pretendía acoger dicha sociedad es el estipulado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario –el cual como se indicó no garantiza que la selección para una investigación tributaria deba provenir de un programa de computador-, y no el consagrado en el artículo 689 ídem que no es más que una facultad para que el legislador reglamente de manera especial el ejercicio del “beneficio de auditoría” para todas las obligaciones tributarias”*.

## **2.- Sobre las pruebas recaudadas en las diligencias de registro**

Los actos por los que se dispuso efectuar las diligencias de registro son actos preparatorios y de trámite que no ponen fin a la actuación administrativa, cuya nulidad tampoco es pretendida en el presente proceso.

No obstante, al analizar el expediente administrativo, se observa que las diligencias de registro se llevaron a cabo con fundamento en unos actos que gozan de presunción de legalidad, notificados en la oportunidad correspondiente,

con la garantía de los derechos de audiencia y contradicción, tal como dan cuenta las actas de dichas diligencias.

Si bien en una de las actas se dejó constancia de que los funcionarios de la DIAN retiraron documentación que no correspondía al año gravable objeto de investigación, así como información que no tenía relación con la misma, *“lo primero fue aclarado de manera debida en la hoja 22 y 23 de la liquidación de revisión No. 070642008001, y lo segundo no fue probado en el procedimiento administrativo referido ni tampoco fue probado en el proceso contencioso administrativo que nos ocupa, razón por la cual no podemos señalar que dichas actuaciones se hubiesen constituido como una vulneración de las normas invocadas, ni que las mismas hubiesen afectado la legalidad de los actos administrativos cuya nulidad se persigue en el sub lite”*.

### **3.- Sobre el fundamento para determinar el mayor valor a pagar y los errores de tipo contable alegados por la demandante**

Si bien puede ser cierta la afirmación de la sociedad demandante de que no todos los vehículos del parque automotor están activos durante todo el año, ese hecho no releva a los propietarios de los vehículos de la obligación de cancelarle a TRASAN la cuota diaria de coparticipación, tal como lo establece el contrato de vinculación suscrito por las partes y el artículo 48 del Decreto 170 de 2001, lo que constituye, por ende, ingresos de la sociedad.

Para calcular la cantidad de vehículos que se encontraban afiliados a TRASAN en el año 2004 y los que efectuaron aportes al Fondo de Reposición, la DIAN recaudó la información contenida en la base de datos de la Secretaría de Tránsito y Transporte Municipal de San José de Cúcuta, de la Dirección Territorial del Ministerio de Transporte en Norte de Santander y de la Oficina de Transporte Público Metropolitano.

Las conclusiones de la DIAN están soportadas en las pruebas recaudadas en la investigación tributaria, en la que también se comprobó que la información contable de la sociedad no correspondía a la realidad.

En cuanto a la inconformidad de las operaciones aritméticas, debe tenerse en cuenta que la Administración, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, afirmó que el cálculo de los ingresos por planillas de las rutas nacionales se diferencia de los obtenidos por las rutas metropolitanas y urbanas, puesto que en la ruta nacional sólo los vehículos que se dirigen hacia Puerto Santander pagan el valor determinado de la planilla diaria, mientras que en las demás rutas nacionales aportan un porcentaje, teniendo en cuenta la planilla de viaje (tiquetes vendidos).

Dicha afirmación está demostrada con las circulares que determinan el costo de la planilla para las rutas urbanas, metropolitanas y Puerto Santander. De ellas se desprende que los vehículos vinculados para dichas rutas cancelan un valor determinado por planilla diaria, mientras que las demás rutas nacionales (Bucaramanga, Pamplona, La Gaborra, Río de Oro, etc.) aportan un porcentaje de lo producido por concepto de venta de pasajes.

De esta manera es que la DIAN determinó en la liquidación de revisión que TRASAN percibió ingresos por concepto de *“otras agencias”*, lo que no constituye una indebida cuantificación de los ingresos recibidos por planillas, sino que corresponde a los ingresos percibidos por las rutas nacionales diferentes a las de Puerto Santander, que se encuentran individualizados en el cuadro de relación del folio 1631, cuadernillo 9 del expediente administrativo.

Tampoco le asiste razón al demandante al afirmar que se cuantificaron mal los gastos o deducciones por aportes al Fondo de Reposición, ya que en el expediente administrativo se encuentra probado *“cuáles fueron los valores que TRASAN S.A. canceló al fondo de reposición, descontándose en debida manera en la liquidación de revisión”*.

Finalmente, en lo que tiene que ver con el cálculo de la deducción por concepto de pago de pólizas de responsabilidad civil, *“encontramos que este se establece es sobre los vehículos que pagan planilla diaria –todos los vinculados excepto rutas nacionales diferentes a Puerto Santander-, puesto que como se refirió anteriormente, ellos cancelan todo ello es del porcentaje que se descuenta de la planilla de viaje”*.

## RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, TRASAN interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso reitera los argumentos expuestos en la demanda. No obstante, expresamente manifiesta que no debatirá la decisión del Tribunal respecto a la motivación de los actos que decretaron las diligencias de registro, toda vez que se encuentran demandados ante la jurisdicción contenciosa administrativa (fl. 252).

Sobre la firmeza de la declaración privada insiste en los argumentos de la demanda y en el hecho de que con la decisión del Tribunal se vulnera el precedente jurisprudencial consagrado en la Sentencia C-922- de 2001, donde se expone que el beneficio de auditoría es un mecanismo para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, en virtud del cual, se reduce el plazo de firmeza de las declaraciones privadas y se garantiza a los contribuyentes que la selección para investigación, con miras a realizar una liquidación de revisión, será efectuada por programas de computador.

Manifiesta que la sentencia incurre en una causal de nulidad, ya que no valoró la prueba pericial de inspección contable que se practicó en el proceso y no fue objetada por la DIAN.

Al respecto, afirma, con fundamento en la sentencia C-062 de 2008, que los libros de comercio son plena prueba de lo que pretende acreditarse; por eso, tal como lo disponen los artículos 772 y 776 del Estatuto Tributario, la contabilidad constituye prueba al favor del comerciante y prevalecen los comprobantes de contabilidad sobre los comprobantes externos referentes a costos, deducciones, exenciones y pasivos. La DIAN no logró demostrar que la contabilidad de TRASAN no corresponde a la realidad.

Finalmente, reitera los argumentos de la demanda relacionados con los errores aritméticos y contables de la liquidación de revisión, que no se transcriben en aras de la brevedad.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

La U.A.E. DIAN (fl. 279-281), presentó alegaciones en segunda instancia reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La sociedad TRASAN guardó silencio.

## **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público emitió concepto en el que solicitó que se confirmara la sentencia de primera instancia (fl. 279-281).

Respecto al beneficio de auditoría expresó que la potestad de proferir requerimiento especial no está condicionada a la facultad de reglamentación consagrada en el artículo 689 del Estatuto Tributario, menos cuando para la época de los hechos no se había proferido el reglamento.

Por tal razón, concluyó que no puede hablarse de firmeza de la declaración privada, ya que el emplazamiento para corregir interrumpió el plazo para acceder al beneficio de auditoría.

En cuanto a la determinación de mayores ingresos, manifestó que del análisis de los contratos de vinculación al parque automotor se deduce que la sociedad demandante obtenía ingresos correspondientes a las cuotas diarias de coparticipación que debían cancelar los propietarios de los vehículos vinculados.

Igualmente, manifestó que resultaba aceptable que se tomaran como número de vehículos vinculados a TRASAN los automotores que realizaron aportes al fondo de reposición, cifra que deviene del cumplimiento del deber previsto en el artículo 15 del Decreto 688 de 2001. De dicha comparación, dijo, es dable concluir que la información contable de la empresa no correspondía a la realidad económica de la misma.

Respecto a los argumentos del apelante sobre el valor de los libros contables y la prueba pericial, guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problemas jurídicos**

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si en virtud del beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la DIAN, para su fiscalización, sólo podía escoger la declaración privada del impuesto de renta presentada por TRASAN por el año gravable 2004, mediante un programa de selección por computadores y, no, por decisión del Comité de Denuncias de terceros, como en efecto ocurrió.

En caso de no prosperar ese argumento de la apelación, se analizará el valor probatorio de los libros contables de TRASAN y de la pericia practicada en el proceso.

Igualmente, se estudiará si en la liquidación de ingresos y costos realizada por la Administración Tributaria se incurrió en errores aritméticos, contables y jurídicos que incidieron en la determinación del impuesto a cargo de la demandante. En consecuencia, se analizará: i) el fundamento para calcular el mayor valor a pagar, ii) el cálculo hecho de los ingresos por rutas nacionales, iii) la determinación del valor del fondo de reposición y de los gastos por responsabilidad civil, iv) la adición de ingresos de la cuenta CARTERA/CARTERA/AJUSTE.DBF y, v) el supuesto desconocimiento del artículo 26 del Estatuto Tributario.

### **2. El beneficio de auditoría y la facultad de fiscalización de la DIAN**

2.1.- El demandante sostuvo que la DIAN vulneró el derecho al debido proceso por cuanto la investigación por la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por el año gravable 2004 no se originó en un proceso de selección aleatorio realizado mediante un programa de computador, como lo exige el artículo 689 del Estatuto Tributario, sino en virtud de la decisión del Comité de Denuncias de Terceros, tal como consta en el Acta No. 003 de 2005.

Según la Administración, el hecho de que el contribuyente se hubiere acogido al beneficio de auditoría no impide que, en ejercicio de las facultades de

fiscalización, se verifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias, más cuando existieron serios indicios que demostraban la evasión fiscal del contribuyente.

2.2.- Sobre la facultad de fiscalización y el beneficio de auditoría, los artículos 684, 689 y 689-1 del Estatuto Tributario señalan:

**“ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

*Para tal efecto podrá:*

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

(...)

**ARTICULO 689. FACULTAD PARA ESTABLECER EL BENEFICIO DE AUDITORIA.** Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el Gobierno Nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador.

**ARTÍCULO 689-1** - Modificado. L.633/2000, art.17. **BENEFICIO DE AUDITORÍA.** Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

(...)

**Parágrafo 3°.** – Modificado. L.863/00, art. 28. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de

*dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, **la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir,** siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

*En todo caso el incremento del impuesto a que se refiere este parágrafo deberá efectuarse sin incluir la sobretasa (...)" (Resaltos fuera de texto).*

2.3.- Como lo expuso esta Sección en la sentencia del 25 de junio de 2012<sup>2</sup> proferida en el proceso con radicado No. 25000-23-27-000-2006-01008-01 (17701), una interpretación sistemática de las normas transcritas permite concluir que el artículo 689 del Estatuto Tributario no limita el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación contempladas en el artículo 684 ibídem.

Independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador, ésta no se encuentra excluida del control fiscal, puesto que la Administración cuenta con amplias facultades para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria.

2.4.- En ese sentido, cuando la DIAN tenga conocimiento de un hecho que constituye una posible inexactitud, se encuentra facultada para iniciar la investigación respectiva, siempre que la realice dentro del término legal, que para

el caso de los contribuyentes acogidos al beneficio de auditoría es el señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario esto es, dentro de los 6, 12 o 18 meses siguientes a la fecha de presentación de la liquidación privada, según sea el caso.

2.5.- Adicionalmente debe tenerse en cuenta, como lo expuso el *a-quo*, que el Estatuto Tributario prevé dos tipos de beneficio de auditoría.

El primero está consagrado en el artículo 689 *ibídem*, previsto para todas las obligaciones tributarias, en virtud del cual los contribuyentes obtienen la garantía de que las declaraciones privadas sólo pueden ser fiscalizadas por la Administración Tributaria, por una selección sistematizada, basada en programas de computador, previa reglamentación de ese beneficio por el Gobierno Nacional.

El otro está consagrado en el artículo 689-1 *ibídem* para las declaraciones del impuesto de renta y complementarios. En virtud de dicho beneficio, a las declaraciones privadas de los contribuyentes que cumplan con los plazos y condiciones fijados en la ley y su reglamento –Decreto 406 de 2001-, no se les aplica el artículo 714 del Estatuto Tributario, sino que adquieren firmeza en un término especial.

2.6.- Como el Gobierno Nacional no ha reglamentado los criterios bajo los cuales los contribuyentes pueden obtener el beneficio consagrado en el artículo 689 del Estatuto Tributario, en vista de que el legislador le delegó esa tarea al ejecutivo, sólo es posible predicar el de auditoría para las declaraciones de renta y complementarios, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 689-1 *ibídem*, reglamentado en el Decreto 406 de 2001.

Contrario a lo afirmado por el recurrente, el beneficio consagrado en el artículo 689 del Estatuto Tributario, es diferente del previsto en el artículo 689-1 *ibídem*.

2.7.- De acuerdo con lo expuesto, no se configura una vulneración al debido proceso en el caso concreto, pues la falta de reglamentación impide aplicar el beneficio consagrado en el artículo 689 del Estatuto Tributario. Fue en virtud del ejercicio de las facultades legales de fiscalización, consagradas en el artículo 684 *ibídem*, que la DIAN adelantó la investigación y se constató la comisión de la infracción.

---

<sup>2</sup> Consejero ponente: William Giraldo Giraldo.

No puede perderse de vista que el término de firmeza de la declaración privada presentada por TRASAN para el año 2004, consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, se interrumpió con el Emplazamiento para Corregir No. 0702005000006 del 29 de septiembre de 2005, habida cuenta de que se notificó el 30 de septiembre de ese año, esto es, dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración, que se efectuó el 4 de abril de 2005.

En ese orden de ideas, tampoco puede hablarse de la firmeza de la declaración privada, ya que TRASAN perdió el beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del E.T.

Por tal razón, el cargo no está llamado a prosperar.

### **3. Valor probatorio de la contabilidad**

3.1.- En el recurso de apelación, el apoderado de TRASAN manifiesta que la sentencia incurre en una causal de nulidad, ya que no valoró la prueba pericial de inspección contable que se practicó en el proceso y que no fue objetada por la DIAN.

Al respecto, afirma, con fundamento en la sentencia C-062 de 2008, que los libros de comercio son plena prueba de lo que pretende acreditarse; por eso, tal como lo disponen los artículos 772 y 776 del Estatuto Tributario, la contabilidad constituye prueba a favor del comerciante y prevalecen los comprobantes de contabilidad sobre los comprobantes externos referentes a costos, deducciones, exenciones y pasivos, ya que la DIAN no logró demostrar que la contabilidad de TRASAN no correspondía a la realidad.

3.2.- La Sala no desconoce que la Corte Constitucional en la Sentencia C-062 de 2008, fundamento de la apelación de TRASAN, con una interpretación sistemática de los artículos 68 y 69 del Código de Comercio, 271 del Código de Procedimiento Civil y 781 del Estatuto Tributario, concluyó que los libros de comercio “*son documentos de importancia crucial en la determinación de las obligaciones fiscales, por lo cual les concede eficacia probatoria privilegiada*”.

Sin embargo, no puede pasar por alto que la misma Corte Constitucional en la sentencia citada por el apelante, afirmó que *“la eficacia probatoria de los libros de comercio se encuentra subordinada al cumplimiento de ciertos requisitos”*, a saber:

3.2.1.- Para que los libros de contabilidad sean eficaces como prueba en litigio, se requiere que sean llevados en debida forma. En otras palabras, la contabilidad que puede hacerse valer como medio probatorio es la que cumple con las especificaciones de la ley. Una contabilidad que no satisfaga las exigencias legales o no lleve los libros indicados por la ley no puede considerarse fidedigna y, por tanto, no puede constituir prueba de lo que en ella se consigna.

3.2.2.- El carácter de plena prueba de los libros de comercio se predica de ellos en su totalidad, es indivisible, sin que sea permitido solicitar su exhibición y al mismo tiempo descalificar registros específicos o libros concretos. Así, quien solicita la exhibición de los libros no puede posteriormente formular reservas parciales, pues aquellos se suponen plena prueba de lo que pretende acreditarse.

3.2.3.- El contenido de los libros de comercio constituye una confesión del comerciante que los lleva e impide que el mismo pruebe en contrario de lo que ha consignado en ellos. Este principio se vincula con aquel que sólo confiere valor de plena prueba a los libros llevados de manera regular, por lo que debe entenderse que sólo la contabilidad que se lleva en debida forma, constituye plena prueba.

3.3.- No puede perderse de vista, además, que la Corte en la sentencia citada, explicó, conforme con lo dispuesto en el artículo 70 del Código de Comercio, que existen una reglas que debe tener en cuenta el juez para otorgarle valor probatorio a los libros de comercio en un proceso, de acuerdo con el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones de llevar libros de comercio.

Para el caso concreto, dicha reglas pueden resumirse en una premisa: Los libros de comercio pierden su valor de plena prueba cuando son detectadas irregularidades en su diligenciamiento.

Regla, además, que reitera el artículo 772 del Estatuto Tributario, al indicar que *“los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma”*.

3.4.- Para efectos fiscales, se entiende que los libros se llevan en debida forma, no sólo cuando se ajustan a las exigencias del Código de Comercio y de las normas que rigen la técnica contable (Decretos 2649 y 2650 de 1993), sino también cuando cumplen las exigencias que consagran los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario, que disponen:

*“Artículo 773. FORMA Y REQUISITOS PARA LLEVAR LA CONTABILIDAD. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al Título IV del Libro I, del Código de Comercio, y:*

*1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*

*2. Cumplir los requisitos señalados por el Gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.*

*Artículo 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

*1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso.*

*2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos.*

*3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.*

*4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.*

*5. No encontrarse en las circunstancias del Artículo 74 del Código de Comercio [llevar doble contabilidad].” (Subrayas fuera de texto).*

Así las cosas, llevar en debida forma los libros contables, para que sean tenidos como plena prueba en materia tributaria, implica una debida correspondencia entre los asientos o registros contables de las respectivas cuentas y los

comprobantes que los soportan, al punto de que la contabilidad refleje la verdadera situación económica de la empresa.

En otras palabras, los registros contables deben estar debidamente soportados por comprobantes internos o externos y las operaciones de la empresa debidamente contabilizadas, de manera que sea posible su verificación<sup>3</sup>.

Aunado a lo anterior, tal como lo dispone el artículo 74 del Código de Comercio, vigente para la época de los hechos<sup>4</sup>, si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra. Se entiende que hay doble contabilidad, cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registra en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

3.5.- En el expediente está demostrado que la DIAN, con los documentos recaudados en las diligencias de registro<sup>5</sup> y con las pruebas obtenidas en los cruces de información con la entidad de Transporte Público Metropolitano<sup>6</sup>, la Secretaría de Tránsito y Transporte de Cúcuta<sup>7</sup> y el Ministerio de Transporte<sup>8</sup>, concluyó que TRASAN no llevaba en debida forma la contabilidad, ya que no reportaba en sus libros contables todos los vehículos vinculados a la empresa y, por ende, todos los ingresos percibidos por el desarrollo de su objeto social.

Se dijo en la Resolución No. 900022 del 10 de febrero de 2012, por la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por TRASAN contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 070642008000001 del 17 de enero de 2008<sup>9</sup>:

*“... en la diligencia de registro se levantaron pruebas que permitieron establecer que la sociedad no registró en su contabilidad la totalidad de los ingresos por venta de planillas y producidos, ya que al comparar los ingresos por tal concepto registrados en la contabilidad y el ingreso que debió causar de acuerdo a los contratos de vinculación y el número de*

<sup>3</sup> Cfr. Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario. Editorial Temis. Segunda Edición. 2011. Págs. 99-108.

<sup>4</sup> El Código General de Proceso derogó el artículo 74 del Código de Comercio. No obstante, en el artículo 264 adoptó la misma regla.

<sup>5</sup> Las actas de las diligencias en las que constan los documentos retirados por la DIAN se encuentran en los folios 14 a 17 y 85 del 86 cuaderno anexo No. 1., 676 a 681 del cuaderno anexo 4

<sup>6</sup> Cfr. Folios 88 y 128 a 168 del cuaderno anexo No.1.

<sup>7</sup> Cfr. Folios 89 y 504 a 636 de los cuadernos anexo No. 3 y 4.

<sup>8</sup> Cfr. Folios 90 y 91 a 127 del cuaderno anexo No.1.

<sup>9</sup> Folios 2179 y 2180 del cuaderno anexo No. 12.

*vehículos vinculados, la cifra fue menos, razón por la cual se adicionaron ingresos por tal concepto (...)*

(...)

*Por último y referente a la solicitud de la práctica de inspección contable, el despacho considera que la misma no es conducente, ya que en desarrollo de la investigación realizada por la División de Fiscalización, se realizaron tanto la inspección contable como la inspección tributaria, donde se determinó que la sociedad no registra la totalidad de los ingresos dentro de su contabilidad (...)” (Subrayas fuera de texto).*

3.6.- De acuerdo con dicha conclusión, que no fue desvirtuada por TRASAN ni en vía gubernativa ni en el presente proceso judicial, la Sección no puede tener como plena prueba los libros contables de la sociedad, ya que de los soportes que se encuentran en el expediente administrativo es claro que no se registraron todos los ingresos provenientes de los vehículos vinculados.

En ese orden de ideas, como los libros de contabilidad de TRASAN no registran una historia clara, completa y fidedigna de los asuntos contables del negocio, se prescindirá de su apreciación, como de la de los soportes externos emanados del el contribuyente en los que se sustentaron los registros contables.

En consecuencia, no podrá valorarse el dictamen pericial practicado en el proceso, en tanto se fundamentó únicamente en los libros contables de la sociedad (fl. 182-205).

3.7.- Así las cosas, para decidir el presente asunto se tomarán en cuenta las demás pruebas aportadas al expediente, diferentes al dictamen pericial y los libros de contabilidad, así como los soportes externos que provienen de terceros, siempre que cumplan con los requisitos de ley.

Es por esa misma razón que el proceso no se encuentra viciado de nulidad y el cargo no está llamado a prosperar.

#### **4. Sobre el fundamento para calcular el mayor valor a pagar**

4.1.- Para TRASAN, la DIAN aplicó una presunción de ingresos que no está contemplada por la normativa tributaria, lo que vulnera los artículos 742 y 756 y ss. del Estatuto Tributario, toda vez que se calcularon los ingresos de la sociedad atendiendo el número de vehículos vinculados, lo que desconoce el hecho de que todos los vehículos no laboran los 365 días del año.

4.2.- Estudiado el expediente administrativo, la Sección observa que, contrario a lo sostenido por la sociedad demandante, los ingresos por el año gravable 2004 no fueron calculados con fundamento en una presunción sino con base en las pruebas que obran en el expediente, que no fueron desvirtuadas en el presente proceso.

4.3.- La DIAN, para determinar el ingreso neto operacional de TRASAN por concepto de rodamiento de los vehículos afiliados a través de la venta de planillas, partió de la base de que la Junta Directiva de la empresa fijó, mediante la Circular No. 5 de 2004 (fl. 188 del cuaderno anexo No. 2), que a partir del 2 de febrero de 2004 el valor de la cuota diaria que debían cancelar los vehículos vinculados era la siguiente:

a) Vehículos urbanos y metropolitanos \$27.000, distribuidos así:

- Aportes al Fondo de Reposición \$1.000
- Cuota para el pago de las pólizas de responsabilidad civil \$2.000
- Aporte para el pago de prestaciones sociales, aportes parafiscales y seguridad social \$24.000

b) Microbuses de Puerto Santander \$21.000, distribuidos así:

- Aportes al Fondo de Reposición \$1.000
- Cuota para el pago de las pólizas de responsabilidad civil \$2.000
- Aporte para el pago de prestaciones sociales, aportes parafiscales y seguridad social \$18.000

Así mismo, con la información suministrada por la entidad de Transporte Público Metropolitano<sup>10</sup>, la Secretaría de Tránsito y Transporte de Cúcuta<sup>11</sup> y el Ministerio

<sup>10</sup> Cfr. Folios 88 y 128 a 168 del cuaderno anexo No.1.

<sup>11</sup> Cfr. Folios 89 y 504 a 636 de los cuadernos anexo No. 3 y 4.

de Transporte<sup>12</sup>, determinó el número de vehículos que conformaba el parque automotor de la sociedad, ya que en los libros contables no se contaba con la información real, según la comparación hecha con la información obtenida en las diligencias de inspección, como se explicó anteriormente.

4.3.- Como resultado de dicha información, la DIAN efectuó la respectiva operación matemática para calcular los ingresos de TRASAN.

Para el efecto, partió de la base de que los propietarios de los vehículos vinculados se obligaron a pagar **diariamente** a la sociedad la cuota de coparticipación fijada, tal como se pactó en los respectivos contratos de vinculación<sup>13</sup>.

Al tenor de lo dispuesto en los contratos de vinculación, el cumplimiento de dicha obligación – pago diario de la cuota de coparticipación- no se condicionó a que los vehículos trabajaran todos los días del año, ni se pactó que sólo se pagaría la cuota por el día trabajado, como lo pretende hacer ver el apoderado de la parte actora, la DIAN calculó el ingreso diario, mensual y anual, con base en el valor de las planillas y el número de vehículos vinculados a la empresa.

4.4.- En ese orden de ideas, el cargo no está llamado a prosperar ya que, se reitera, la DIAN no realizó presunciones para calcular los ingresos netos operacionales de TRASAN por concepto de rodamiento de los vehículos afiliados, sino que la liquidación fue producto de una operación matemática basada en el número real de vehículos vinculados, el valor diario de las planillas y las obligaciones contractuales pactadas en los contratos de vinculación.

No obstante, si la afirmación de TRASAN fuera cierta, esto es, que no todos los vehículos trabajaron todo el año y que, por ende, no pagaron diariamente la cuota de coparticipación pactada en los contratos de vinculación, tampoco el cargo prosperaría pues en el proceso judicial no obra prueba de cuántos vehículos dejaron de trabajar y en qué días, y cómo se disminuyó por dicho concepto los ingresos de la sociedad.

---

<sup>12</sup> Cfr. Folios 90 y 91 a 127 del cuaderno anexo No.1.

<sup>13</sup> Cfr. Fl. 2177 del cuaderno anexo No. 12.

Recuérdese que en virtud de lo dispuesto en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, incumbe a las partes probar los supuestos de hecho de sus pretensiones.

## **5. Sobre los errores aritméticos en el cálculo de los ingresos por rutas nacionales**

5.1.- Afirma la sociedad demandante, que la DIAN violó los principios de equidad y de justicia consagrados en el artículo 683 del Estatuto Tributario, ya que cometió errores aritméticos al calcular los ingresos recibidos por rutas nacionales.

Para el efecto, explica que si se parte de la base de que el valor de la planilla por ruta nacional fue de \$20.000 entre el 1º de enero y el 1º de febrero de 2004 y, que a partir del 2 de febrero de ese año, el valor de la planilla fue de \$21.000, se obtiene una diferencia entre lo calculado por la DIAN y lo realmente percibido, por la suma de \$777.226.300, lo que incide en la liquidación del impuesto a pagar y de la sanción por inexactitud.

5.2.- Analizadas las pruebas que obran en el expediente administrativo, se observa que la **única** ruta nacional que paga planillas diarias es la de Puerto Santander, pues las otras cancelan un porcentaje de acuerdo al producido por cada vehículo, tal como dan cuenta los cuadros resumen elaborados por TRASAN, retenidos por la Administración Tributaria en la diligencia de registro del 3 de marzo de 2005, que obran en los folios 53 a 66 del cuaderno anexo No. 1.

En razón de eso, la DIAN procedió a calcular los ingresos obtenidos por rutas nacionales, de la siguiente manera:

1. RUTA NACIONAL							
Mes	# Vehículos Reportados al Min. Transporte	Ruta Puerto Santander			Otras rutas nacionales		
		Pto Sder	Vr Planilla	Vr mes Pto/Sder	Otras rutas	Reporte/Trasan	Folio
ENERO	138	56	21.000	36.456.000	82	155.340.500	53 y 1631
FEBRERO	142	56	21.000	34.104.000	86	110.445.000	54 y 1631
MARZO	144	56	21.000	36.456.000	88	98.433.700	55 y 1631
ABRIL	144	56	21.000	35.280.000	88	120.544.000	56 y 1631
MAYO	144	56	21.000	36.456.000	88	104.388.600	57 y 1631
JUNIO	149	56	21.000	35.280.000	93	110.855.000	58 y 1631
JULIO	150	56	21.000	36.456.000	94	156.060.000	59 y 1631
AGOSTO	150	56	21.000	36.456.000	94	119.129.000	60 y 1631
SEPTIEMBRE	150	56	21.000	35.280.000	94	98.645.000	61 y 1631
OCTUBRE	153	56	21.000	36.456.000	97	116.797.000	62 y 1631
NOVIEMBRE	157	56	21.000	35.280.000	101	104.732.000	63 y 1631
DICIEMBRE	158	56	21.000	36.456.000	102	186.727.500	64 y 1631
<b>TOTAL</b>				<b>\$ 430.416.000</b>		<b>\$ 1.482.097.300</b>	
Total ingreso rutas nacionales incluye: Pto Stander, Terminal taxis, terminal buses, Tibú buses, Tarra, Gabarra, San Pablo, B/manga-Cúcuta, Pamplona y Cúcuta-B/manga						<b>\$ 1.912.513.300</b>	

5.3.- Como puede verse, para efectos de calcular los ingresos de TRASAN por las rutas nacionales, la DIAN separó los ingresos obtenidos por la ruta Puerto Santander de los obtenidos por las otras rutas nacionales, en razón de que los primeros se calculan con fundamento en el pago diario de la planilla, mientras que los segundos, como se dijo, se calculan con base en el porcentaje producido por cada vehículo.

De acuerdo con ello, para la Sección es claro que no le asiste razón al recurrente, pues no puede pretender que los ingresos por rutas nacionales, independientemente del destino, se calculen con el valor de las planillas diarias.

5.4.- Téngase en cuenta que los ingresos obtenidos por las rutas nacionales diferentes a la de Puerto Santander, se liquidaron con fundamento en los documentos retenidos por la DIAN en la diligencia de registro, que obran en los folios 53 a 66 del cuaderno anexo No. 1.

Dichos documentos, que fueron elaborados por la sociedad de manera paralela a la información registrada en los libros contables –lo que constituye una doble contabilidad en los términos del artículo 74 del Código de Comercio, vigente para la época de los hechos-, contienen la relación de los ingresos efectivamente percibidos por TRASAN.

Por tal razón, pueden ser apreciados en el presente proceso en tanto no constituyen soportes de la contabilidad de la empresa, sino, precisamente, prueba de que la misma no se llevaba en debida forma.

5.5.- De tales documentos, como se dijo, se extrae la información relativa a los ingresos reales de TRASAN, percibidos durante el año 2004, que fueron sintetizados por la DIAN de la siguiente manera (fl. 1631 del cuaderno anexo No. 9):

CALCULO VENTAS DE LAS AGENCIAS AÑO 2004										
Hoja de trabajo realizada con base en los cuadros resumen retenidos temporalmente en diligencia de registro del 03-marzo-2005 folios 53 al 66 cuademillo # 1 En el cuadro resumen del folio 66 no incluyeron la ruta CUCUTA-B/MANGA que se encuentra en otro cuadro resumen folio 65, en la presente hoja de trabajo se tienen en cuenta todas las rutas que se encontraron en los resúmenes.										
MES	TERMINAL TAXIS	TERMINAL BUSES	TIBU BUSES	EL TARRA	LA GABARRA	SAN PABLO	B/MANGA A CUCUTA	PAMPLONA	CUCUTA A B/MANGA	TOTAL
ENERO	10.479.000	68.376.500	1.482.000	4.723.000	14.109.000	2.852.000	24.335.000	0	28.984.000	155.340.500
FEBRERO	13.580.000	36.050.000	2.023.000	4.693.000	18.731.000	1.868.000	15.215.000	0	18.285.000	110.445.000
MARZO	9.201.000	36.453.200	1.233.000	2.364.000	11.275.500	2.715.000	15.115.000	0	20.077.000	98.433.700
ABRIL	9.218.000	44.113.000	1.379.000	3.751.000	17.528.000	1.762.000	21.399.000	0	21.394.000	120.544.000
MAYO	9.073.000	40.100.000	3.689.000	2.707.000	15.812.600	2.343.000	11.143.000	0	19.521.000	104.388.600
JUNIO	8.098.000	36.127.000	5.799.000	5.229.000	19.887.000	1.830.000	16.192.000	0	17.693.000	110.855.000
JULIO	7.548.000	56.282.500	3.691.000	4.683.500	18.575.000	1.500.000	26.112.000	0	37.668.000	156.060.000
AGOSTO	6.869.000	48.411.000	4.083.500	3.680.000	18.569.000	2.174.000	13.716.500	321.000	21.305.000	119.129.000
SEPTIEMBRE	7.300.000	33.404.000	2.000.000	3.332.000	16.776.000	690.000	17.379.000	0	17.764.000	98.645.000
OCTUBRE	7.227.000	43.956.000	4.508.000	4.872.000	13.979.000	3.011.000	20.721.000	0	18.523.000	116.797.000
NOVIEMBRE	5.728.000	41.399.000	4.094.000	3.133.000	17.872.000	1.160.000	15.673.000	0	15.673.000	104.732.000
DICIEMBRE	7.407.000	79.554.500	4.093.000	4.157.000	24.741.000	830.000	37.310.000	0	28.635.000	186.727.500
TOTAL	101.728.000	564.226.700	38.074.500	47.324.500	207.855.100	22.735.000	234.310.500	321.000	265.522.000	1.482.097.300

La información que reposa en el cuadro se presume válida en tanto fue obtenida, se insiste, de documentos que reposaban en TRASAN y, por tanto, tienen pleno valor probatorio.

Adicionalmente, no fue cuestionada ni desvirtuada en el presente proceso, por lo que el cargo no está llamado a prosperar.

5.6.- La Sala advierte que los ingresos del mes de enero por la ruta Puerto Santander, fueron calculados por la DIAN sobre un valor de la planilla de \$21.000, cuando de acuerdo con lo dispuesto en la Circular No. 5 de 2004 expedida por la Junta Directiva de TRASAN, dicha tarifa regía desde el 2 de febrero de 2004.

Sin embargo, no puede modificarse la liquidación hecha por la Administración, ya que a pesar de que la sociedad en el recurso de apelación afirma que “es un

*hecho aceptado en el Expediente*<sup>14</sup>, que el valor de la planilla en el mes de enero de 2004 era de \$20.000, esa aseveración no se encuentra probada.

Obsérvese que en el expediente únicamente obran las circulares 05 de 2004<sup>15</sup> y 01 de 2005<sup>16</sup> por las que la Junta Directiva de TRASAN fijó el valor de la planilla diaria de los vehículos urbanos y metropolitanos y de la ruta nacional Puerto Santander para los años 2004 (desde el 2 de febrero) y 2005 (desde el 6 de enero), respectivamente.

Por tal razón, ante la falta de prueba del valor de la planilla de la ruta Puerto Santander por el mes de enero de 2004, se dejará indemne la liquidación efectuada por la DIAN, ya que no le es dable al juez modificarla con fundamento en suposiciones.

## **6. Sobre los errores cometidos al determinar el valor del Fondo de Reposición y los gastos por responsabilidad civil**

6.1.- Para la recurrente, la DIAN también incurre en errores cuando toma un número de vehículos totalmente diferente al usado para calcular los ingresos, con el fin de determinar el valor del Fondo de Reposición y los gastos por responsabilidad civil.

6.2.- Analizadas la pruebas y la argumentación de la DIAN sobre la forma de realizar el cálculo de dicho concepto, la Sala concluye que este cargo tampoco tiene vocación de prosperar, ya que el cálculo de los valores pagados a los Fondos de Reposición se efectuó a partir de los reportes remitidos por TRASAN a las autoridades de tránsito, como se observa en el siguiente cuadro que fue elaborado por la Administración Tributaria<sup>17</sup>:

---

<sup>14</sup> Fl. 264 del cuaderno principal.

<sup>15</sup> Fl. 188 del cuaderno anexo 2.

<sup>16</sup> Fl. 189 del cuaderno anexo 2.

<sup>17</sup> Cfr. Cuadro de relación de reportes de las autoridades de tránsito de folio 1621 del cuaderno anexo No. 9.

AÑO 2004	RUTA URBANA		RUTA METROPOLITANA		RUTA NACIONAL		TOTAL	
	Parque Automotor	Valor Reportado DATT	Parque Automotor	Valor Reportado Area Metropolitana	Parque Automotor	Valor Reportado Min. Transporte	Parque Automotor	Fdo de Reposición
ENERO	404	10.065.000	152	4.085.000	138	2.749.215	694	16.899.215
FEBRERO	404	10.339.000	152	4.329.000	142	2.407.776	698	17.075.776
MARZO	404	10.705.000	152	4.316.000	144	2.244.700	700	17.265.700
ABRIL	404	10.226.000	153	4.189.000	144	2.312.000	701	16.718.000
MAYO	404	10.982.000	153	4.853.000	144	2.461.600	701	18.296.600
JUNIO	404	9.930.000	153	4.237.000	149	2.363.600	706	16.530.600
JULIO	400	10.522.000	153	4.319.000	150	3.387.858	703	18.228.858
AGOSTO	401	10.178.000	154	4.032.000	150	2.434.700	705	16.644.700
SEPTIEMBRE	401	10.250.000	154	4.372.000	150	2.435.800	705	17.057.800
OCTUBRE	401	10.677.000	154	4.464.000	153	2.515.000	708	17.656.000
NOVIEMBRE	401	9.935.000	154	4.205.000	157	2.414.000	712	16.554.000
DICIEMBRE	401	9.951.000	154	4.170.000	158	3.061.500	713	17.182.500
<b>TOTAL</b>		<b>123.760.000</b>		<b>51.562.000</b>		<b>30.787.749</b>		<b>206.109.749</b>
RUTA AREA METROPOLITANA								
Rta del área metropolitana folios 128 al 168								
Medio magnético archivos traídos en registro nov 10/2005, impresión folios 1.581 al 1.600 cuadernillo # 9								
RUTA URBANA CON TRANSITO MUNICIPAL: Folios 504 al 559 cuadernillo 3 y 560 al 636 cuadernillo 4.								
RUTA NACIONAL CON MIN TRANSPORTE: Folios 91 al 127 cuadernillo 1								

6.3.- Como TRASAN no demostró que los reportes a las autoridades de tránsito eran incorrectos o inexactos o que el número de vehículos afiliados que reportaban al Fondo de Reposición era diferente al determinado por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización, **sólo puede ser tomado como gasto lo efectivamente pagado por dicho concepto.**

Al respecto debe tenerse en cuenta que, conforme lo dispone el artículo 7 de la Ley 105 de 1993, *“las empresas de carácter colectivo de pasajeros y/o mixto, y las organizaciones de carácter cooperativo y solidario de la industria del transporte, están obligadas a ofrecerle a los propietarios de vehículos, programas periódicos de reposición y a establecer y reglamentar fondos que garanticen la reposición gradual del parque automotor”.*

Por eso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 688 de 2001, *“los propietarios de los vehículos de servicio público de transporte colectivo de pasajeros de radio de acción metropolitano y/o urbano están obligados a entregar diariamente ya sea a la empresa a la que tengan afiliado el vehículo o en forma individual directamente al Fondo de reposición y en este evento deberá presentar diariamente su recibo de consignación, el porcentaje del producido diario correspondiente a la recuperación de capital del día anterior. Su incumplimiento dará lugar a la no entrega de la orden de despacho por parte de la empresa, hasta tanto no se cumpla con esta obligación”* (Subrayas propias).

Así las cosas, como lo concluyó la DIAN en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, *“en lo referente a los aportes al fondo de reposición, dado que el*

*mismo nace por una obligación legal, los valores a detraer por este concepto no pueden ser otros que los informados por las autoridades de tránsito, a nivel nacional, departamental y/o municipal, encargadas del control de los mismos, pues no se podría realizar una proyección con base en el número de vehículos aportantes, sino se (sic) debe tomar el valor real aportado a los fondos, que fue el que se **realizó** en el año gravable” (fl. 2179-2180 del cuaderno anexo No. 12).*

Por tal razón, no puede hablarse de violación a los principios de equidad y de justicia, pues el cálculo de los costos o deducciones legales, como es el caso del Fondo de Reposición, se efectuó conforme con lo realmente pagado.

6.4.- En cuanto al número de vehículos tenidos en cuenta para calcular la apropiación por póliza de responsabilidad civil, tampoco existe el error alegado por la recurrente.

Como puede apreciarse de los actos demandados y del acervo probatorio recaudado en el procedimiento administrativo, el número de vehículos tomados en cuenta para calcular la apropiación por póliza de responsabilidad civil fue el mismo para calcular los ingresos de TRASAN, con excepción de las rutas nacionales diferentes a las de Puerto Santander, pues, como se expuso, éstas no pagan planillas diarias.

6.5.- Del parque automotor determinado con fundamento en los reportes de las autoridades de tránsito, la DIAN calculó el valor de la apropiación para el pago de las pólizas por responsabilidad civil.

Para el efecto, partió del hecho de que en la Circular de Gerencia No. 5 de TRASAN, antes citada, se dispuso que \$2.000 del valor de las **planillas diarias** que debían cancelar los vehículos vinculados, se destinarían para el pago de dicho concepto.

Fue así como se liquidó el valor correspondiente al pago de las pólizas de responsabilidad civil, en la suma de \$448.170.000, tal como da cuenta el cuadro que obra en el folio 2046 del cuaderno anexo No. 11, tomando como base el número de vehículos urbanos, metropolitanos y los destinados a la ruta nacional Puerto Santander:

**RAZON SOCIAL: TRASAN S.A.**  
**NIT. 890.502.669-0**  
**AÑO GRAVABLE 2.004**

HOJA DE TRABAJO CALCULO DE APROPIACION PARA PAGO DE POLIZAS DE RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL Y EXTRA CONTRACTUAL

PARQUE AUTOMOTOR Y VALORES INFORMADOS A TRANSITO COMO FDO DE REPOSICION

PARQUE AUTOMOTOR				TOTAL	Vr apropiado diario	TOTAL MENSUAL
AÑO 2004	URBANO	METROPOLITANO	NACIONAL/PTO STANDER CON PLANILLA			
ENERO	404	152	56	612	2.000	37.944.000
FEBRERO	404	152	56	612	2.000	35.496.000
MARZO	404	152	56	612	2.000	37.944.000
ABRIL	404	153	56	613	2.000	36.780.000
MAYO	404	153	56	613	2.000	38.006.000
JUNIO	404	153	56	613	2.000	36.780.000
JULIO	400	153	56	609	2.000	37.758.000
AGOSTO	401	154	56	611	2.000	37.882.000
SEPTIEMBRE	401	154	56	611	2.000	36.660.000
OCTUBRE	401	154	56	611	2.000	37.882.000
NOVIEMBRE	401	154	56	611	2.000	36.660.000
DICIEMBRE	401	154	56	611	2.000	37.882.000
MAS 8 VEHICULOS NO REPORTADOS A LOS FDOS				8	2.000	496.000
<b>TOTAL</b>						<b>448.170.000</b>

El valor calculado se descontará de los ingresos calculados por venta de planillas y producidos de acuerdo a la circular emitida por la gerencia de Trasan S.A. por tratarse de apropiación para el pago de pólizas de responsabilidad civil a cargo del afiliado según consta en los contratos de los conductores, por lo tanto del valor de las planillas y/o producidos se destina la partida de \$2.000 pesos diarios para ésta apropiación.

6.6.- Para la Sala no es posible modificar la liquidación hecha por la DIAN, como lo pretende TRASAN, aumentando el valor de los gastos por pago de pólizas de responsabilidad civil respecto de los 82 vehículos destinados a rutas nacionales diferentes de la de Puerto Santander, pues si bien, de los documentos retenidos por la DIAN es posible determinar los ingresos percibidos por dichas rutas<sup>18</sup>, de ellos no se puede deducir el valor cancelado por pólizas de responsabilidad civil.

En ese sentido, no es posible hacer presunciones con los ingresos registrados por TRASAN en los documentos en mención, pues no se tiene certeza qué porcentaje de los mismos era destinado para asumir dichos gastos o cómo eran calculados, ni si de la relación de ingresos ya se había descontado previamente el valor correspondiente a las pólizas de responsabilidad.

Recuérdese que el valor fijo de \$2.000 pesos diarios estaba establecido únicamente para las rutas que funcionaban con planillas (urbanas, metropolitanas y Puerto Santander), más no para las rutas nacionales cuyos ingresos

<sup>18</sup> Fl. 1631 del cuaderno anexo No. 9.

correspondían a la venta por intermedio de agencias (terminal de taxis, terminal de buses, Tibú, El Tarra, La Gabarra, San Pablo, etc.).

Por tal razón, el cargo tampoco está llamado a prosperar.

## **7. Sobre la adición de ingresos de la cuenta CARTERA/CARTERA/AJUSTE.DBF**

7.1.- Para TRASAN, la DIAN incurrió en un error contable al adicionar el monto de los ingresos con el valor de \$69.776.000, que fueron tomados de la cuenta cartera/cartera/ajuste.dbf, toda vez que *“esta cuenta de cartera, es decir, por cobrar, corresponde a los valores que la empresa debe aportar al fondo de reposición por vehículos que no trabajan en un día determinado, es decir, corresponden al total de las ausencias pero de los que se deben provisional al fondo de reposición, es decir, dicha cuenta corresponde a un gasto y no a un ingreso”* (fl. 30-31).

7.2.- Analizados los actos demandados, la Sección observa que la DIAN, con fundamento en el archivo denominado cartera/cartera/ajuste.dbf, que fue obtenido en medio magnético en la diligencia de registro del 10 de noviembre de 2005, adicionó a los ingresos el valor de \$69.776.000.

En dicho archivo la Administración Tributaria encontró un listado, placa por placa, de los vehículos afiliados a TRASAN y el cargo a cartera que se les hacía diariamente por la venta de planillas.

Del análisis de éste concluyó, al comparar las placas registradas por la empresa con las reportadas a las autoridades de tránsito por concepto del fondo de reposición, que existían ocho vehículos que no fueron reportados por TRASAN.

Por tal razón, la DIAN, al calcular los ingresos por ventas de planillas, además de tener en cuenta el número de vehículos reportados a las autoridades de tránsito, adicionó el valor de las planillas cargadas a esos vehículos no reportados, de la siguiente manera:

4. Vehículos no reportados, tomado de cartera/ausentes	
Placa de vehiculos	Vr Ingreso
SDH 499	8.722.000
SDH 570	8.722.000
URD 027	8.722.000
URD 029	8.722.000
URD 159	8.722.000
URD 161	8.722.000
URH 203	8.722.000
URK 608	8.722.000
<b>Totales</b>	<b>69.776.000</b>
Vr tomado de los archivos: cartera\cartera\ausentes.dbf	

7.3.- Como puede verse, la DIAN no adicionó a los ingresos, la cuenta cartera/cartera/ajuste.dbf, como lo quiere hacer ver el apoderado de la demandante, sino que con fundamento en la información reportada en ese archivo y el valor de las planillas diarias, procedió a calcular el ingreso obtenido por TRASAN por los ocho vehículos no reportados a las autoridades de tránsito y que, por ende, no fueron tenidos en cuenta por la DIAN al hacer el cruce de información respectivo.

En ese orden de ideas, el cargo tampoco está llamado a prosperar.

## **8. Sobre el desconocimiento del artículo 26 del Estatuto Tributario**

8.1.- Expresa TRASAN que la Administración Tributaria desconoció el artículo 26 del Estatuto Tributario, ya que determinó los ingresos de la sociedad sobre valores netos y no sobre valores brutos como lo estipula la norma.

Lo anterior por cuanto la liquidación oficial *“tiene mal determinadas las bases gravables, pues en el renglón correspondiente a los INGRESOS OPERACIONALES se ha debido escribir el valor determinado por la DIAN de \$7.338.540.300 y no los que erradamente escribieron 5.950.471.000, producto de la realización de una depuración no autorizada por la Ley Tributaria, pues los costos, gastos y deducciones, tales como los fondos de reposición, responsabilidad y pago de salarios, tienen perfectamente su renglón de depuración dentro del cuerpo de la Liquidación de Revisión”*.

8.2.- Al respecto, el artículo 26 del Estatuto Tributario dice:

**Artículo 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LÍQUIDA.** *La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.*

8.3.- En el proceso está demostrado, como se explicó al analizar los cargos precedentes, que la DIAN, para establecer los **ingresos brutos operacionales** percibidos por TRASAN en el año 2004: i) sumó el valor determinado por la venta de planillas de las rutas urbana, metropolitana y Puerto Santander, ii) con los ingresos percibidos por las demás rutas nacionales y, iii) con los ingresos correspondientes a los ocho vehículos registrados en el archivo cartera/cartera/ausentes.dbf que no fueron incluidos en los reportes mensuales del Fondo de Reposición, de la siguiente manera<sup>19</sup>:

Mes	1. RUTA NACIONAL				2. RUTA METROPOLITANA		2. RUTA URBANA	
	Total Vehículos	Pto Sder	Otras Agencias	Total Ruta Nacional	Total Vehículos	Valor Ingreso	Total Vehículos	Valor Ingreso
ENERO	138	36.456.000	155.340.500	191.796.500	152	108.376.000	404	288.052.000
FEBRERO	142	34.104.000	110.445.000	144.549.000	152	114.912.000	404	305.424.000
MARZO	144	36.456.000	98.433.700	134.889.700	152	127.224.000	404	338.148.000
ABRIL	144	35.280.000	120.544.000	155.824.000	153	123.930.000	404	327.240.000
MAYO	144	36.456.000	104.388.600	140.844.600	153	128.061.000	404	338.148.000
JUNIO	149	35.280.000	110.855.000	146.135.000	153	123.930.000	404	327.240.000
JULIO	150	36.456.000	156.060.000	192.516.000	153	128.061.000	400	334.800.000
AGOSTO	150	36.456.000	119.129.000	155.585.000	154	128.898.000	401	335.637.000
SEPTIEMBRE	150	35.280.000	98.645.000	133.925.000	154	124.740.000	401	324.810.000
OCTUBRE	153	36.456.000	116.797.000	153.253.000	154	128.898.000	401	335.637.000
NOVIEMBRE	157	35.280.000	104.732.000	140.012.000	154	124.740.000	401	324.810.000
DICIEMBRE	158	36.456.000	186.727.500	223.183.500	154	128.898.000	401	335.637.000
<b>TOTAL</b>		<b>430.416.000</b>	<b>1.482.097.300</b>	<b>1.912.513.300</b>		<b>1.490.668.000</b>		<b>3.915.583.000</b>
<b>SUBTOTAL INGRESOS DETERMINADOS POR VENTA DE PLANILLAS</b>								<b>7.318.764.300</b>
Ingresos de las placas no relacionadas a Fondo de Reposición								69.776.000
<b>TOTAL INGRESOS DETERMINADOS POR VENTA DE PLANILLAS</b>								<b>7.388.540.300</b>

<sup>19</sup> Fl. 73 vto. del cuaderno principal, correspondiente a la página 8 de la sustentación de la liquidación de revisión.

Igualmente, la DIAN adicionó a los **ingresos brutos no operacionales**, la suma de \$18.617.000, correspondiente a los intereses presuntos que se generan por las cuentas por cobrar a los socios y accionistas (art. 35 del E.T.)<sup>20</sup>, asunto que no fue objeto de controversia en la demanda.

8.4.- De otro lado, la Administración Tributaria calculó los **costos** por Fondo de Reposición y Pólizas de Responsabilidad Civil con la metodología analizada en los cargos anteriores, lo que arrojó la siguiente información<sup>21</sup>:

8.4.1.- Fondo de Reposición:

PARQUE AUTOMOTOR Y VALORES INFORMADOS A TRANSITO COMO FDO DE REPOSICION								
AÑO 2004	RUTA URBANA		RUTA METROPOLITANA		RUTA NACIONAL		TOTAL	
	Parque Automotor	Valor Reportado DATT	Parque Automotor	Valor Reportado Área Metropolitana	Parque Automotor	Valor Reportado Min. Transporte	Parque Automotor	Fdo de Reposición
ENERO	404	10.065.000	152	4.085.000	138	2.749.215	694	16.899.215
FEBRERO	404	10.339.000	152	4.329.000	142	2.407.776	698	17.075.776
MARZO	404	10.705.000	152	4.316.000	144	2.244.700	700	17.265.700
ABRIL	404	10.226.000	153	4.180.000	144	2.312.000	701	16.718.000
MAYO	404	10.982.000	153	4.853.000	144	2.461.600	701	18.296.600
JUNIO	404	9.930.000	153	4.237.000	149	2.363.600	706	16.530.600
JULIO	400	10.522.000	153	4.319.000	150	3.387.858	703	18.228.858
AGOSTO	401	10.178.000	154	4.032.000	150	2.434.700	705	16.644.700
SEPTIEMBRE	401	10.250.000	154	4.372.000	150	2.435.800	705	17.057.800
OCTUBRE	401	10.677.000	154	4.464.000	153	2.515.000	708	17.656.000
NOVIEMBRE	401	9.935.000	154	4.205.000	157	2.414.000	712	16.554.000
DICIEMBRE	401	9.951.000	154	4.170.000	158	3.061.500	713	17.182.500
<b>TOTAL</b>		<b>123.760.000</b>		<b>51.562.000</b>		<b>30.787.749</b>		<b>206.109.749</b>

8.4.2.- Pólizas de responsabilidad civil:

PARQUE AUTOMOTOR					Vr apropiado diario	TOTAL MENSUAL
AÑO 2004	URBANO	METROPOLITANO	NACIONAL/PTO STANDER CON PLANILLA	TOTAL		
ENERO	404	152	56	612	2.000	37.944.000
FEBRERO	404	152	56	612	2.000	35.496.000
MARZO	404	152	56	612	2.000	37.944.000
ABRIL	404	153	56	613	2.000	36.780.000
MAYO	404	153	56	613	2.000	38.006.000
JUNIO	404	153	56	613	2.000	36.780.000
JULIO	400	153	56	609	2.000	37.758.000
AGOSTO	401	154	56	611	2.000	37.882.000
SEPTIEMBRE	401	154	56	611	2.000	36.660.000
OCTUBRE	401	154	56	611	2.000	37.882.000
NOVIEMBRE	401	154	56	611	2.000	36.660.000
DICIEMBRE	401	154	56	611	2.000	37.882.000
MAS 8 VEHICULOS NO REPORTADOS A LOS FDOS				8	2.000	496.000
<b>TOTAL</b>						<b>448.170.000</b>

<sup>20</sup> Fl. 75 del cuaderno principal, correspondiente a la hoja 11 de la sustentación de la liquidación oficial.

<sup>21</sup> Fl. 74 del cuaderno principal, correspondiente a la hoja 9 de la sustentación de la liquidación oficial.

8.5.- Por su parte, los **costos** asociados al pago de prestaciones sociales, seguridad social y aportes parafiscales de los conductores, asunto que no fue objeto de litigio, se calculó de la siguiente manera<sup>22</sup>:

Nómina	# Emp.	Sueldo Básico para liquidar Aportes	Aportes Parafiscales 9%	Aportes EPS 12%	Aportes Pensión 14,5%	Aportes A.R.P. 4,35%
Microbuses	499	1.994.298.658	179.486.879	239.315.839	289.173.305	86.751.992
Aerovans	5	19.397.733	1.745.796	1.551.896	2.812.671	843.801
Buses Afiliados	8	28.389.401	2.555.046	2.271.266	4.116.463	1.234.939
<b>TOTALES</b>	<b>512</b>	<b>2.042.085.792</b>	<b>183.787.721</b>	<b>243.139.001</b>	<b>296.102.439</b>	<b>88.830.732</b>
Nómina	# Emp.	Vacaciones 4,175%	Prima de Servicios 8,33% (2x 4,17%)	Aportes Cesantías 8,33%	Intereses/ Cesantías	Totales
Microbuses	499	83.261.969	166.125.078	166.125.078	19.935.009	1.230.175.149
Aerovans	5	809.855	1.615.831	1.615.831	193.900	11.189.591
Buses Afiliados	8	1.185.257	2.364.837	2.364.837	283.780	16.376.425
<b>TOTALES</b>	<b>512</b>	<b>85.257.081</b>	<b>170.105.746</b>	<b>170.105.746</b>	<b>20.412.689</b>	<b>1.257.741.155</b>

8.6.- No obstante los anteriores cálculos, que se encuentran explicados en la sustentación de la liquidación oficial, se observa que la DIAN cometió dos errores en el formulario de liquidación, a saber:

- a) En el renglón **ingresos brutos operacionales** registró la suma de \$5.918.631.000, cuando lo correcto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, era registrar la suma de \$7.388.540.000, que fue el valor determinado en el proceso de fiscalización como los ingresos brutos operacionales reales de la sociedad contribuyente.

No es dable que en este renglón la DIAN registre los ingresos depurados con los costos y gastos, pues dicha operación corresponde a la renta bruta.

- b) En el renglón **otros costos**, la DIAN, al haber realizado la depuración de los ingresos brutos en el renglón incorrecto, registró el valor de 0, cuando lo correcto era registrar \$1.912.021.000, correspondiente a la sumatoria de los costos por Fondo de Reposición (\$206.109.749), Pólizas de Responsabilidad Civil (\$448.170.000) y pago de prestaciones sociales, seguridad social y aportes parafiscales de los conductores (\$1.257.741.155).

<sup>22</sup> Fl. 74 vto. del cuaderno principal, correspondiente a la hoja 10 de la sustentación de la liquidación oficial.

8.7.- En ese orden de ideas, al existir incongruencia entre la liquidación oficial y su sustentación, se procederá a anular parcialmente los actos administrativos demandados ya que, como lo expuso el apoderado de TRASAN en la demanda y en el recurso de apelación, la liquidación del impuesto de renta realizada por la DIAN no consultó lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Como consecuencia obvia de la nulidad parcial, la Sala procederá a liquidar el impuesto a cargo de la sociedad, teniendo en cuenta los ingresos brutos operacionales y no operacionales y los costos determinados por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización:

CONCEPTOS	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN JUDICIAL
Total patrimonio bruto	\$5.694.914.000	\$5.694.914.000	\$5.694.914.000
Pasivos	\$3.233.263.000	\$3.224.532.000	\$3.224.532.000
Total patrimonio líquido	\$2.461.651.000	\$2.470.382.000	\$2.470.382.000
<b>Ingresos brutos operacionales</b>	<b>\$2.807.923.000</b>	<b>\$5.918.631.000</b>	<b>\$7.388.540.000</b>
Ingresos brutos no operacionales	\$13.223.000	\$31.840.000	\$31.840.000
Intereses y rendimientos financieros	\$0	\$0	\$0
Utilidades por exposición a la inflación	\$0	\$0	\$0
<b>Total ingresos brutos</b>	<b>\$2.821.146.000</b>	<b>\$5.950.471.000</b>	<b>\$7.420.380.000</b>
Devoluciones, descuentos y rebajas	\$0	\$0	\$0
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	\$0	\$0	\$0
<b>Total ingresos netos</b>	<b>\$2.821.146.000</b>	<b>\$5.950.471.000</b>	<b>\$7.420.380.000</b>
Costos de venta (para sistema permanente)	\$0	\$0	\$0
<b>Otros costos</b>	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>	<b>\$1.912.021.000</b>
<b>Total costos</b>	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>	<b>\$1.912.021.000</b>
Gastos operacionales de Administración	\$1.380.919.000	\$1.380.919.000	\$1.380.919.000
Gastos operacionales de ventas	\$325.008.000	\$325.008.000	\$325.008.000
Deducción inversiones en activos fijos	\$0	\$0	\$0
Pérdida por exposición a la inflación	\$55.346.000	\$55.346.000	\$55.346.000
Otras deducciones	\$183.140.000	\$183.140.000	\$183.140.000
Total deducciones	\$1.944.413.000	\$1.944.413.000	\$1.944.413.000
<b>Renta líquida del ejercicio</b>	<b>\$876.733.000</b>	<b>\$4.006.058.000</b>	<b>\$3.563.946.000</b>
Compensaciones	\$0	\$0	\$0
<b>Renta líquida</b>	<b>\$876.733.000</b>	<b>\$4.006.058.000</b>	<b>\$3.563.946.000</b>
Pérdida líquida	\$0	\$0	\$0
Renta presuntiva	\$97.530.000	\$97.530.000	\$97.530.000

Total rentas exentas	\$0	\$0	\$0
Renta líquida especial por recuperación de deducciones	\$0	\$0	\$0
<b>Renta líquida gravable</b>	<b>\$876.733.000</b>	<b>\$4.006.058.000</b>	<b>\$3.563.946.000</b>
<b>Impuesto sobre renta gravable</b>	<b>\$306.856.000</b>	<b>\$1.402.120.000</b>	<b>\$1.247.381.000</b>
Descuentos tributarios	\$0	\$0	\$0
<b>Impuesto neto de renta</b>	<b>\$306.856.000</b>	<b>\$1.402.120.000</b>	<b>\$1.247.381.000</b>
<b>Sobretasa impuesto a la renta</b>	<b>\$30.686.000</b>	<b>\$140.212.000</b>	<b>\$124.738.000</b>
Impuesto de ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Impuesto de remesas	\$0	\$0	\$0
<b>Total impuesto a cargo / Impuesto generado por operaciones gravadas</b>	<b>\$337.542.000</b>	<b>\$1.542.332.000</b>	<b>\$1.372.119.000</b>
Auto retenciones	\$0	\$0	\$0
Otros conceptos	\$0	\$0	\$0
Total retenciones año gravable	\$0	\$0	\$0
Saldo a favor	\$0	\$0	\$0
Anticipo por el año gravable	\$48.553.000	\$48.553.000	\$48.553.000
Anticipo sobre tasa año gravable	\$3.544.000	\$3.544.000	\$3.544.000
Anticipo por el año gravable siguiente	\$141.653.000	\$141.653.000	\$141.653.000
<b>Sanciones</b>	<b>\$0</b>	<b>\$1.927.664.000</b>	<b>\$1.655.323.000</b>
<b>Total saldo a pagar</b>	<b>\$427.098.000</b>	<b>\$3.559.552.000</b>	<b>\$3.116.998.000</b>
Total saldo a favor	\$0	\$0	\$0

8.8.- Como puede observarse del cuadro anterior, la DIAN incurrió en errores que inciden en la determinación del valor del impuesto a cargo de la demandante y, por ende, en el de la sanción, ya que: i) partió de un valor diferente al determinado en el proceso de fiscalización como ingresos brutos operacionales, al realizar una depuración no autorizada por la ley y, ii) no contabilizó los costos determinados en el proceso de fiscalización por fondo de reposición, pólizas de responsabilidad civil y pago de prestaciones sociales, seguridad social y aportes parafiscales de los conductores; lo que conduce a la nulidad parcial de los actos demandados.

Por tal razón, a título de restablecimiento del derecho automático que genera dicha nulidad en los términos expuestos, se declarará que la sociedad TRASAN S.A. debe pagar a la Administración Tributaria Nacional, por el impuesto de renta por el año 2004 y la sanción por inexactitud, la suma de tres mil ciento dieciséis millones novecientos noventa y ocho mil pesos (\$3.116.998.000), de conformidad con la liquidación judicial realizada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

## F A L L A

1.- Se **REVOCA** la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

2.- En su lugar, se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de la Resolución de Liquidación Oficial No. 70642008000001 del 17 de enero de 2008 y de la Resolución No. 900022 del 10 de febrero de 2009, por las que la DIAN liquidó a cargo de la sociedad TRASAN S.A. el impuesto de renta por el año 2004 y la sanción por inexactitud por valor de \$3.559.552.000.

3.- A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** que la sociedad Transportes Puerto Santander S.A. –TRASAN S.A.-, debe pagar a la Administración Tributaria Nacional, por el impuesto de renta por el año 2004 y la sanción por inexactitud, la suma de tres mil ciento dieciséis millones novecientos noventa y ocho mil pesos (\$3.116.998.000), de conformidad con la liquidación judicial realizada en la parte motiva de esta providencia.

4.- No se condena en costas, atendiendo la conducta de las partes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo.

5.- Se **NIEGAN** las demás pretensiones de la demanda.

6.- Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Sandra Liliana Cadavid Ortiz, en calidad de Subdirectora de Gestión de Representación Externa de la U.A.E. DIAN, quien asumió directamente la representación del presente proceso

en los términos de los documentos que obran en los folios 300 a 314 del cuaderno principal.

**7.- DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**